

非営利団体に対する租税政策

古 田 俊 吉

はじめに

Hansmann[17]によれば、アメリカ合衆国において、非営利団体の商業活動は西暦1900年にはほとんど存在しなかったが、西暦2000年には活動全体の3分の2を占めると予想される。日本についても同様のことがいえる。我が国においては、非営利団体の収入の60%は料金収入によって賄われているが、このウエイトは先進諸国のなかで最も高い。また、公益法人については、収入の50%以上を収益事業に依存する団体の割合が中央省庁所管法人で25.3%、道府県所管法人で21.3%と、20%以上を占めている。さらに、収入の90%以上を収益事業から得ている団体も7%程度存在している。

非営利団体による商業活動の増大によって、それらに対する現行の租税政策が転換を迫られているともいえる。そこで本稿では、特に収益事業との関わりを焦点を当てながら、非営利団体に対する租税政策のあり方を検討する。

1 非営利団体の範囲

民間部門の「非営利団体」(nonprofit organization)は、「慈善」(charitable)団体、「ボランティア」(voluntary)団体、「独立」(independent)団体、「非政府」(non-governmental)団体、「非課税」(exempt)団体、「フィランソロピー」(philanthropy)団体などというように、多様な名称で呼ばれている。「非営利セクター」とは非営利団体の集合体を指す。¹⁾

非営利団体の名称の多様性は、それらの役割や機能の分析あるいは公共政策の分析にとって時として障害となる。したがって、何らかの基準で非営利団体の範囲を定める必要がある。こうしたことを配慮してSalamon[29]は、非営利

団体に共通した固有の特徴として六つあげている。第1の特徴は、公式に設立されたもの、つまり、一般的に法律で認められた法人組織であること。個人が非公式にかつ一時的に集まったものは、その重要性にかかわらず、非営利団体とはみなされない。契約当事者になれる点が重要視される。第2の特徴は、政府から独立した民間のもの、つまり、政府の統制や支配を受けないこと。政府から援助を受けているか否かには拘らない。また、民間とは、非政府機関を意味する。第3の特徴は、利益を分配しないこと、つまり、利潤を生み出したとしてもそれを会員や役員、所有者に分配せず、組織本来の活動目的に再投資することである。営利事業を行い利潤を蓄積する組織についても当てはまる。第4の特徴は、自主管理できること、つまり、自らの組織を管理する機構を備えており、外部組織の管理を受けないことである。第5の特徴は、自発的意志によるもの、つまり、組織の活動において自発的意志による参加があることである。第6の特徴は、公益のためのもの、つまり、公共の利益に寄与、貢献することを目的としていることである。

本稿では、Salamonに従って上の六つの特徴を有する組織を非営利団体とみなすことにする。日本においては広義の公益法人が非営利団体にほぼ対応するといえる。²⁾

2 租税政策に対する論点

非営利団体に対する補助や非課税措置等の根拠は一般に、本来政府が提供すべきサービスを代行する、あるいは広く社会的に便益の及ぶサービスを提供することから、行政サービスや租税負担の軽減に役だっていることにあるとされる。以下では、これら非営利団体に対する租税・補助金政策の論点を検討する。

2.1 補助・非課税措置の根拠

2.1.1 政府の失敗の補完

非営利団体に対する補助や非課税の根拠を政府の失敗の観点から明らかにしている論者の代表はWeisbrod[35]である。彼は、現実の社会においては、公共

財の供給は政府ばかりでなく民間非営利団体も供給しているが、民間非営利団体が公共財を供給する根拠は政治的プロセスで決まる公共財の水準に満足できない人々が生じるからであるとする。

Weisbrodのモデルは、公共財の供給に関わって生じる政府の失敗と関連して非営利団体の存在理由と効率性を論証している。周知のように、公共財の効率的供給の条件は、

$$\sum MRS = MRT$$

で与えられる。この式は、限界代替率の総和が限界変形率に等しいこと、換言すると、限界評価の総和が限界費用に等しくなければならないことを示す。

いま、社会がN人の構成員からなるとすると、効率的供給の条件は、

$$\sum MRS / N = MRT / N$$

と書き換えられる。この式は、構成員一人当りの平均的限界代替率が一人当たりの平均的限界変形率に等しいこと、換言すると、一人当たりの平均的限界評価が一人当たりの平均的限界費用に等しくなければならないことを示す。

公共財供給の意思決定が投票の多数決でなされ、投票においては中位投票者がキャスティング・ボートを握るものとする、公共財の効率的供給の条件と多数決の結果が整合するためには、平均的投票者と中位投票者が一致する必要がある。しかし、これを満足するのは、投票者の分布が左右対称の場合に限られる。もし、選好の分布が非対称であるならば、多数決で決まる資源配分は非効率のとならざるを得ない。構成員の間の需要の異質性が大きく、また需要の偏りが大きいならば、それらの同質性が高い場合よりも上の条件を満たす可能性は小さくなる。

Weisbrodの非営利団体のモデルは、この問題を出発点にしている。つまり、政治的プロセスで決まる公共財の供給に満足できるのは、前述のように、中位の投票者である。自らの需要が中位の需要より乖離する構成員は不満をもつ。また、その不満の程度は、中位の需要からの乖離が大きくなるにつれて増大する。

政治的意思決定に不満をもつ人々が自らの不満を解消する方途は、他の行政区域への移動、より低位の政府を形成、民間（営利）市場での代替財の購入、ボランティア（非営利）組織への依拠などであろう。

最初に、他の行政区域への移動である。これが可能であるためにはまず、選択対象となる租税と支出の組み合わせが多様であること、他の政府への移動コストが小さいこと、雇用機会が問題にならないこと、転出・転入の制限がないこと等の条件が満たされなくてはならない。また、これらの条件が満たされ移動が生じて、異質の構成員が集まって政府を構成する限り不満をもつ構成員が常に存在する。

次に、より低位の政府の形成は、政府サービスとは別個に共同でサービスを購入することに対応している。こうすることである程度は不満の緩和につながるであろう。しかし、低位の政府規模が大きければそれに応じて不満も大きい。また、サービスが公共財の性格を有している限りは、フリーライダー問題がつきまとう。さらに、低位の政府の規模が小さくても、構成員の選好が異質ならば不満は依然として大きい。

第3に、民間財での代替は、民間市場に代替財が存在し、民間財が政府サービスの完全代替財であり、そして各個人で購入可能ならば、個々人は自らの選好に最も合致するように購入できることもあり、政府サービスに対する不満を解消する有効な方法である。問題は、したがって、民間市場に代替財が存在しそれらが政府サービスの完全代替財か否か、また各個人で購入可能か否かである。周知のように、警察サービスに対して民間警備保障サービス、消防サービスに対してスプリンクラー・システム、公立の学校教育に対して私立の学校教育というように、民間市場には政府サービスの代替財が多く存在する。しかし、それらの代替財は政府サービスの完全な代替財とはいえない、例えば、スプリンクラー・システムは個人住宅等の小規模の火災に対しては有効であるが大規模な火災に対しては役に立たない。また、政府の財・サービスと民間の財・サービスの組み合わせによって、政府の財・サービスのみの場合よりは個人の不満

は減少するが、それによって社会的最適が達成される保証はない。何故なら、政府と民間市場の財・サービスの組み合わせに対しても、需要が充足されないあるいは需要が過大に充足された諸個人が存在し、彼らは依然として不満を抱いたままであるからである。

以上の諸点から、第4のボランタリー組織（非営利組織）が、政府サービスでも民間サービスでも充足されない欲求を満たすための、残された一つの方法ないし一つの組織的メカニズムであるとWeisbrodは強調している。この場合、非営利団体は、政府以外の公共財供給者として公的供給を補完する機能を果たすと同時に、公共財の代替財を供給する民間部門の代用としての役割を果たす。ただし、非営利組織が公共財を供給する場合は、フリーライダー行動の誘因があり資金面での困難に直面する可能性が大きいといった問題や、組織構成員の間の需要の多様性が大きいならば不満の解消は困難といった問題を内包する。しかし、実際に保育サービスや村落の消火サービスなどはこうした組織で提供されていることも事実であり、次善の解の達成という観点からは非営利団体の形成が必要でありかつ重要であるといえる。公共財理論の示すように、サービスが公共財の性質を有するならば、社会的外部性に応じて補助金を与える、あるいは非課税にする根拠は十分にある。

2.1.2 市場の失敗

(1) 契約の失敗

Hansmann[14]によれば、非営利団体は非対称情報から生じる「契約の失敗」に対応するために設立され、消費者の厚生損失を小さくする重要な役割を担っている。

いま、消費者が生産物の数量や品質、あるいはサービスを評価する十分な情報を持っていないとすると、消費者はそれを購入する場合、供給者である企業を信用せざるを得ない。しかし、生産者である利潤最大化行動をとる企業は、利益志向から生産物の品質を落とし消費者を欺くことがありうる。こうした非

対称情報の状況の下では、消費者は最良の取引を行うことができなくなる。これが契約の失敗と呼ばれる市場の失敗の一つのケースである。

契約の失敗は、営利を目的とした経済活動に限らず営利を目的としない経済活動についても同様に生じる可能性がある。しかし、ここでもし利潤の分配が許されず、さらにその利潤を組織の目的遂行のためのみに支出することが義務付けられるならば、消費者を欺くという誘因は営利企業よりも小さくなることが期待できる。換言すると、利潤の非分配制約は消費者に対して追加的な保護を与えるものと考えられる。非分配制約によって企業の消費者を騙す行為が減少するとすると、それに応じて消費者の厚生損失も減少することになる。³⁾ 消費者が営利企業よりも非営利団体を信頼するのはこのためである。

Hansmannの指摘のように、非営利団体の提供する財・サービスが本質的に民間財であるとしても、情報の非対称性によって生じる契約の失敗に対応した財・サービスであり市場の効率的資源配分に貢献するとすれば、政府が非営利団体を補助ないし非課税にする根拠がある。

ただし、利潤の非分配制約は、組織の意思決定者の裁量によって利潤が分配されないことを保証するが、それによって組織が効率的に活動することを保証するものではない。この点でHansmannの議論を補完するのがEasley and O'hara[8], Krashinsky[24]である。Easley and O'haraは、契約理論を用いた分析によって、非営利団体が特定の財・サービスの供給については最適な組織であることを示している。彼らは、社会と企業の経営者が非協力ゲームを行なうと想定する。彼らの得た結果は、非営利団体は生産プロセスに非対称情報が存在する場合にのみ最適であるということである。この結論の重要な点は、非対称情報が存在する場合、単に非営利団体が営利企業より望ましいということを示唆するのではなく、社会的な最適生産のために非営利団体が必要なのだということを示唆している点である。さらにKrashinskyは、不確実性と生産物の品質の観察が困難なケースについて、取引費用の理論を用いて非営利団体の発生を説明している。

Hansmann[15,16]の提示する他の根拠は、利潤分配をしないという定義から、非営利団体は資本を拡充するために株式を発行できず、これによって営利企業よりも資本増加が困難な状況にあるということである。これは、割当によって非効率が生じていることを意味している。

Ben-Ner[2]は、WeisbrodとHansmannの理論をさらに拡張している。彼の理論の出発点には、消費者は消費者余剰を最大化する行動をとり、営利企業は利潤最大化行動をとることから、両者の間に対立が生じるが、統合されて一体になった場合は結合余剰（消費者余剰と利潤の総和）を最大化する行動をとるであろうと予想されることがある。消費者の立場からは、消費者が企業を統制する目的としては、消費者余剰の最大化と結合余剰の最大化がありうる。後者に対応する組織は消費者協同組合であるが、前者の方が消費者にとっては好ましい。⁴⁾ そこでBen-Nerは、消費者の観点から、ゼロ利潤制約の下で消費者余剰を最大化する非営利企業に焦点を当てている。この場合、非営利企業は、消費者による企業の直接的統制が消費者の厚生を高める場合に設立されることになる。これには三つのタイプがあり得る。営利企業が消費者よりも生産物の特性に関してより良い情報をもつ場合、営利企業が品質やその他の生産物の特性を不適切に供給する場合、そして営利企業が排除可能な公共財について高い需要をもつ消費者を価格によってではなく品質によって割当する場合である。

(2) 不確実性

需要の不確実性に基づいて、非営利団体の存在と、市場における非営利団体の効率性を説明する理論の代表的なものはHoltmann[19]のモデルである。

いま、需要が確率的で、組織の管理者は、期待総支払容認価格と総費用との差額、つまり期待消費者余剰と期待利潤の総和で表される社会的余剰を、価格と生産能力に関して最大化する行動をとると仮定する。さらに、超過需要が生じた際は、最も高い支払容認価格を提示する消費者から順に生産物を提供するものとする。彼のモデルからは次のことがいえる。第1点は、最適価格は売上

と結びついた可変費用に等しいが、価格は資本費用をまかなうものではないということである。第2点は、管理者の限界期待便益が限界期待費用に等しいところまで生産能力が拡大されるべきであるということである。これらのことから、需要が確率的なケースでは、非営利団体が効率基準から必要とされることになる。

しかし、需要が確率的な時には、超過需要の存在が見込まれ、利潤の機会を求めて営利企業が参入することが予想される。ただし、営利企業は資本費用もカバーするために、非営利団体よりは高い価格を設定する。これから、確率的需要に基づく産業で非営利団体と営利企業が併存するケースは二つに分けられる。一つは、消費者がサービスの利用可能性に価値を付与するケースである。このケースでは、サービスの利用可能性に対する超過需要が存在するから、営利企業が参入し、その需要を充足するための市場を提供する可能性がある。二つ目は、固定費用が小さいか需要の価格弾力性が大きいケースである。固定費用が小さいか需要の価格弾力性が大きい場合には、社会的余剰の最大化と利潤最大化との差異はほとんどなく、営利企業がサービスを提供しうる可能性が大きい。

供給側に品質の面の不確実性がある場合を分析するのがHoltmann and Ullmann[20]である。彼らは、ナーシングホームを例にとり、介護の不確実性が組織の選択に与える影響を分析している。それによれば、営利ホームの品質は不確定、非営利ホームの品質は確実とすると、個人が危険回避的であれば、不確実性が大きいほど非営利ナーシングホームが選択されるというものである。彼らの理論的結論からは、政策的インプリケーションとして、組織が提供するサービスの品質の監視ないし規制が重要であるということが得られる。

2.2 補助・非課税措置に対する批判

非課税ないし補助金を支持する主要な論拠は、非営利団体が不特定多数の人々に便益を与えるサービスを供給することや、非対称情報、契約の失敗によって

生じる市場の失敗を修正する役割を担っていることにある。しかしこれらの見解に対しては反対論もある。

Zimmerman[41]は、非営利団体の存在根拠を与えるWeisbrodの公共財モデルあるいはHansmannの契約の失敗モデルはいずれも、非課税の十分な根拠を与えるものではないと主張している。その理由として彼は、Salamon[30]の「ボランティア組織の失敗」をあげている。⁵⁾ 例えば、社会全体の構成員ではなく相対的に富裕な構成員を対象とした排他的な私立大学や芸術等の非営利団体の存在でそれである。また、非対称情報に対処することを目的とした非営利団体は、実際にはHansmannの名付けている「商業的」非営利団体であるケースが多いことである。消費者の生活共同組合などに代表される団体がこの例である。

また、Goodspeed and Kenyon[11]は、利潤の非分配制約が非営利団体の資本蓄積を制約しているHansmann[15]の主張に対して、利潤の非分配制約は資本制約を表わすものではなく、したがって、非課税の根拠は適切ではないと結論している。彼らは、資本制約が実効的であるとしても、割当と選択的要素税が等価であることを示し、これから制約の資源配分に与える影響をみる。いま、租税免除が割当された要素に向けられるならば、割当された要素が移動性のない要素であるなら、資源の誤った配分効果はないことになる。また、租税免除が移動性のある要素に帰着するならば、資本は非営利部門に移動することによって租税を免れることができる。これにより生産の歪みはより悪化するが、非営利部門の産出が増加するならば配分効率を改善しうることになる。したがって、全体の厚生改善のためには、配分効率の改善が追加的な生産の歪みを上回る必要がある。これらのことから、彼らは、非効率を除去する最善の方法は割当を除去することであり、非課税措置は次善の方法であると主張している。

Weisbrod and Schlesinger[38]は、民間非営利団体および政府のナーシングホームが営利のそれよりも信頼できるものか否かを実証分析している。非対称情報は信頼を需要する要因であり、全ての患者にとって公共財の性格をもつと

想定できよう。彼らは、規則違反は信頼に足る程度を、患者の不満の数は消費者の信頼の程度をそれぞれ示すと考え、規則違反の数および患者の不満の数と所有形態との関係を回帰分析している。分析から、規則違反については営利組織の方が少なく、患者の不満については非営利団体の方が少ないとの結果が得られている。これらのことから、彼らは、消費者は非営利団体により大きな信頼を寄せているといえが、非営利団体の方が実際に信頼できるサービスを提供しているかといえばそうではないと解釈している。

非営利団体が非営利活動と営利活動の双方を行う場合にも問題がある。Schiff and Weisbrod[32]は、非営利団体が非営利生産物と営利生産物の双方を生産するケースを想定し、政府の援助や私的な寄付がこれらの生産物の数量に対して、つまり非営利活動と営利活動に対して、どのような効果をもつのかを分析している。以下、彼らのモデルに沿ってみていく。

管理者は、非営利生産物から正の効用を、商業生産物から負の効用を得るものとし、予算制約の下で効用を最大化する行動をとると仮定される。企業の管理者に関する仮定は、管理者が非営利活動はしたいが商業活動はしたくないことを意味する。また、商業生産物は外生的な市場価格で販売され、他方、非営利生産物は寄付あるいは商業活動による利潤からの内部補助で賄われると仮定される。⁶⁾ さらに、寄付については、企業は支出の一部を寄付要請活動に振り向けることが認められるものと仮定される。

管理者の効用関数は、非営利生産物 Q_1 と、商業生産物 Q_2 の関数として、

$$U = U(Q_1, Q_2, E)$$

で表わされるものとする。ただし、仮定から、 $U_1 = \partial U / \partial Q_1 > 0$ 、 $U_2 = \partial U / \partial Q_2 < 0$ である。寄付要請支出を E とし、さらに、外部からの寄付 D の関数は、

$$D = D(Q_1, Q_2, E)$$

で、費用関数は、

$$C = C(Q_1, Q_2)$$

で表わされるものとする。これから、予算の収支均衡制約は、

$$D(Q_1, Q_2, E) + p Q_2 = C(Q_1, Q_2) + E$$

で与えられる。ただし、 $D_1 = \partial D / \partial Q_1 \geq 0$, $D_2 = \partial D / \partial Q_2 \leq 0$, $D_3 = \partial D / \partial E \geq 0$ と想定する。

管理者の最適化問題の1階条件は、ラグランジュ乗数を λ として、

$$U_1 / \lambda + D_1 = C_1$$

$$U_1 / \lambda + p + D_2 = C_2$$

$$D_3 = 1$$

で得られる。

1階条件は以下のことを意味している。第1番目の式は、非営利企業にとっての非営利生産物の最適生産は、利潤最大の場合の生産量よりも大きいこと、第2番目の式は、非営利企業が生産する商業的財・サービスの最適生産量は、利潤最大化企業の場合のそれよりも下回ること、最後の式は、寄付要請の支出は寄付収入が最大になるように設定されることをそれぞれ示す。

モデルの諸仮定および1階条件から、私的な寄付や政府の補助が増大し予算に余裕が生じると非営利財の生産が増加するとともに営利の生産が減少すること、逆に、政府を含む外部からの寄付ないし補助が削減されると非営利企業の商業活動が増加することがわかる。ただし、商業的な財の価格が上昇した場合には、非営利生産が増加すると予想されるが、商業的生産が増加するか否かははっきりしない。これは、価格の上昇は商業的生産を減少させる効果と、非営利生産の資金調達によって営利生産がより有利になる効果とが同時に働くからである。

彼らのモデルから得られる政策的インプリケーションは、非営利団体に対する非課税措置は効率面の損失をもたらすことから、非営利企業の生産が社会的最適より少ないと判断されるならば、非課税措置の廃止と追加的補助金とを抱き合わせるのが望ましいということである。

3 日本の公益法人

3.1 公益法人制度

日本の公益法人は、制度面からみると、民法および特別法を根拠としている。このうち、一般に「公益法人」と呼ばれる民間団体は、民法34条「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益に関する社団又は財団にして営利を目的とせざるものは主務官庁の許可を得て之れを法人となすことを得」の規定に基づいて設立された社団と財団をいう。また、公益法人を広義に捉える場合には、社団と財団の他に、私立学校法、社会福祉事業法、宗教法人法のような特別法に基づいて設立された団体も含まれる。

公益法人数は、平成元年10月現在で23,429法人あり、その内訳は社団6,703法人、財団16,726法人となっている。中央省庁所管公益法人でみると、文部省所管の公益法人が1,585法人と最も多く、次いで通産省所管824法人、運輸省所管814法人、大蔵省所管685法人、等となっている。文部省所管の公益法人が多いのは、「教育・学術・文化」を事業目的とする公益法人の割合が大ききことと対応している。また、特別法に基づくその他の公益法人数は、昭和58年度において200,133法人あり、その内訳は社会福祉法人10,974法人、学校法人6,136法人、宗教法人183,023法人となっている。これから分かるように、特別法に基づくその他の公益法人においては、宗教法人が91%強とほとんどを占め、社会福祉法人と学校法人は9%弱を占めるにすぎない。

公益法人は多岐にわたる活動を行っているが、それらを森泉[50]にしたがって分類すれば、「典型的公益法人」、「特別法型公益法人」、「親睦団体型」、「行政補完型公益法人」、「業者団体型公益法人」の五つに類型化できる。⁷⁾

まず、典型的公益法人は、純粹に公益を目的として活動している公益法人であり、育英、慈善、学術研究を目的とした法人がこれに該当する。次に、特別法型公益法人は、先に述べた特別法に基づいた法人であり、社会福祉、学校、宗教を目的とした法人がこれに該当する。親睦団体型公益法人は、構成員の親睦や相互扶助、福利厚生を目的とした法人であり、同窓会、同好会、後援会な

どがこれに含まれる。この型の公益法人は、積極的に公益に貢献することを目的とするわけでもなく営利を追求するわけでもないことから、中間型公益法人とも呼ばれる。また、行政補完型公益法人は、政府の行政サービスを代行ないし補完することを目的とした法人であり、各種検査協会などがそれに該当する。最後に、業者団体型公益法人は、同業者の技術向上や相互扶助、自主規制、情報提供などを目的とした法人である。

3.2 公益法人の収益事業

公益法人は収益事業を行った場合法人税が課されるが、収益事業に該当するのは、物品販売業、不動産販売業、金銭貸付業、物品貸付業、不動産貸付業、製造業、通信業、運送業、倉庫業、請負業、印刷業、出版業、写真業、貸席業、旅館業、料理店業その他の飲食店業、斡旋業、代理業、仲立業、問屋業、鉱業、土石採取業、浴場業、理容業、美容業、興行業、遊戯所業、遊覧所業、医療保健業、技芸教授業、駐車場業、信用保証業、無体財産提供業、の33事業である。⁸⁾

ここで、笹川平和財団[45]によって公益法人の収益事業の実態をみることにする。⁹⁾ まず、中央省庁所管の公益法人では、全体の34.3%の団体が何らかの収益事業を行っている。収益事業の種類でみると、出版業(20.3%)、物品販売業(17.3%)、請負業(15.1%)、不動産貸付業(9.6%)、旅館業(5.9%)の順となっている。請負業では委託調査、研究活動を行っている団体に多い。また、全収入に占める収益事業収入の割合をみると、割合がゼロ(35.2%)、10%未満(16.6%)、10%以上20%未満(8.4%)の順であり、おおよそ6割は20%未満の収入しかあげていない。しかしその一方で、収入の50%以上を収益事業であげている団体が25.3%あり、90%以上の団体も6.6%を占めている。

なお、収益事業を行っている法人の割合を所管省庁別でみると、運輸省所管法人の47.7%、農水省所管法人の39.5%、厚生省所管法人の33.8%、通産省所管法人の30.5%などとなっている。また、運輸省所管の公益法人では収益事業収

入の割合が高く、収入の50%以上を収益事業で得ている団体の割合は39.9%を占めている。

次は、都道府県所管法人の収益事業についてである。何らかの収益事業を行っている法人は全体の30.2%の団体である。収益事業の種類でみると、物品販売業(21.1%)、請負業(11.7%)、不動産貸付業(8.5%)の順となっている。請負業では委託調査、研究活動を行っている団体に多い。また、全収入に占める収益事業収入の割合をみると、割合がゼロ(50.1%)、10%未満(14.3%)、10%以上20%未満(6.4%)の順である。なお、収入の50%以上を収益事業であげている団体は21.3であり%、90%以上の団体も6.6%ある。また、収入のほとんどを収益事業から得ている団体の割合では財団の方が社団より高い。

3.3 公益法人制度の問題点

民法34条に規定されている公益法人のうち、「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸」に関わる宗教法人、社会福祉法人、医療法人、宗教法人はそれぞれ宗教法人法、社会福祉事業法、医療法、私立学校法といった特別法による法人となっており、「その他公益」に関する財団・社団に対する取り扱いが問題になる。

まず、公益の概念の曖昧さと主務官庁の許可主義から生じる問題である。民法34条の規定では公益の概念が明確ではないため、主務官庁の許可基準において、公益の判断に恣意性が伴い、統一性を欠くくらいがあった。そのため、昭和47年に「公益法人設立許可審査基準等に関する申し合せ」（公益法人監督事務連絡協議会）が作成され、公益の概念の明確化と許可基準の統一化が図られた。その申し合せでは、「公益法人は、積極的に不特定多数の者の利益の実現を目的とするものでなければならない」と定めている。したがって、現在では、公益とは一般に「不特定多数の人々の利益」と解釈されるといえよう。ただし、「公益」が「積極的に不特定多数の者の利益の実現を目的とするもの」といった抽象的な定義にとどまっており、また、主務官庁の許可主義が採られていることによって、公益法人とみなすか否かの判断に依然として恣意性が伴うこと

は否めない。¹⁰⁾ また、許可基準が厳しいため、財政基盤や組織基盤が弱い団体や多目的な公益目的を有する団体では公益法人として許可されない傾向にある。

次は、公益が不特定多数の人々の利益と解釈されるようになった結果、非営利ではあるが公益を主たる目的としていない団体が公益法人とは認められないという問題である。例えば、①同窓会、同好会等構成員相互の親睦、連絡、意見交換を主たる目的とするもの、②特定団体の構成員または特定職域の者のみを対象とする福利厚生、相互救済等を主たる目的とするもの、③後援会等特定個人の精神的、経済的支援を目的とするものは公益団体とは認められない。つまり、現行制度では中間法人の取り扱いの問題が放置された状態に置かれているといえる。¹¹⁾

さらに、行政補完型公益法人や収益事業型公益法人が多いことにも問題がある。行政補完型公益法人が多いのは、公益法人設立が行政主導で行われてきたことと、行政としてよりも民間団体として事業を行う方が事業の裁量の余地が大きく料金徴収もし易いことと関連している。問題は、行政補完型公益法人の設立が行政活動の守備範囲を不明確にすることである。また、収益事業が多いことは、収益事業に対しても租税上の優遇措置があることと関連している。問題は、収入の大半を収益事業で得ている公益法人は公益法人とみなしうるかということである。収入の大半を収益事業から得ているならば、公益法人であってもむしろ一般企業とみなすことが適切であろう。

日本の制度は、公益法人として認められると自動的に各種の優遇税制の適用を受けられる仕組みになっており、公益法人として許可されるか否かで税制上の取り扱いが全く異なるという問題が生じる。さらに、現行制度では主務官庁の判断と監督がかなり曖昧なものであり、税制面での取り扱いの格差がよりいっそう大きくなる。

4 非営利団体に対する税制の現状

4.1 日本の公益法人に対する税制

ここでは、法人税制および寄付税制のみについて現状をみることにする。¹²⁾

公益法人が行う事業で収益事業とみなされ法人税が課されるのは、前述の33事業である。ただし、実際の課税に当たっては、公益法人の場合、①収益事業で生じた所得のみに法人税を課税、②収益事業で生じた所得についてはそれを非収益事業に支出した場合には寄付とみなされ、またその30%または50%を損金算入できる、③金融資産から生じる所得についても、収益事業に属するもののみが課税対象になる、④法人税率は普通法人の基本税率が37.5%であるのに対して27%、⑤普通法人に適用される中間申告と納付の義務は公益法人に対しては適用されない、といった特別措置がとられている。

これに対して、公益法人と認められないいわゆる人格のない社団や財団では、法人税率が普通法人の基本税率が適用され、また収益事業の所得の非収益事業への支出に対してはみなし寄付および損金算入の取り扱いが受けられない。

次に、公益法人の関連した寄付に対する税制をみよう。まず、法人が寄付した場合である。国、地方公共団体に対する寄付は、特定寄付金として全額の損金算入される。また、特定公益増進法人の主たる業務に対する寄付金は、指定寄付金として一般の損金算入限度額と同等が別枠で認められる。一般寄付金については、普通法人、協同組合等、人格のない社団等の場合、 $\{ [\text{当期末の資本等の金額} \times 100 \text{分の} 2.5] + [\text{当期所得金額} \times 100 \text{分の} 2.5] \} \times 2 \text{分の} 1$ が所得から控除され、公益法人等の場合には、当期の収益事業の所得金額 $\times 27\%$ が所得から控除され、学校法人、社会福祉法人などの場合は、 $[\text{当期の収益事業の所得金額} \times 50\%]$ と $[200 \text{万円}]$ のいずれか大きい方が控除される。次に、個人が寄付した場合は、特定寄付金、指定寄付金、特定公益増進法人について、所得の 25% (限度額)－1万円の所得控除が認められる。

4.2 諸外国の非営利団体に対する税制

まず、非営利団体の設立許可と法人税の取り扱いについてである。¹³⁾ 米国では、非営利団体の設立許可については州政府が行い、租税特別措置については

内国歳入庁が資格を決定する。また、内国歳入庁非営利団体を扱う特別の部局をもっている。商業活動は関連事業と非関連事業とに分類され、非課税団体は総収入の50%未満においてのみ非関連事業が認められる。ただし、自社取引などは禁止されている。

英国では、非営利団体の設立が許可される範囲は、貧困の救済、教育振興、宗教、コミュニティに有益な他の目的を含みかなり広い。租税特別措置の取り扱いについては内国歳入庁が資格を決定する。なお、イングランドとウェールズでは、チャリティ・コミッションも登録と監視の任務を担っている。また、内国歳入庁は非営利団体を扱う特別の部局をもっている。商業活動については制約が厳しい。たとえば、取引がチャリティ目的を遂行する上でなされた場合、もしくは取引を行う者がチャリティの受益者である場合を除いて、商業活動に従事できない。ただし、合法的に姉妹組織をつくりそこから利益を当該チャリティに寄付をすることは可能である。

ドイツとオーストリアにおいては、広範囲の組織が非営利の資格を持ちうる。ただし、コミュニティ志向、チャリティ、教会志向の目的をもたねばならない。租税特別措置の資格は徴税当局が決定するが、徴税当局は非営利団体を扱う特別の部局をもたない。また、これらの国では、米国や英国と異なり、最初の税務申告をし、コミュニティ志向ないし公益志向であることを主張するまでは、租税の取り扱いの手続きがなされない。また、ドイツでは、免税対象の活動とは関連しない商業活動に、それが支配的でない限り従事できる。その場合、売上が35,000ドルを超えると通常の法人税を支払う。なお、ベルギー、イタリアでは適正かそうでないかの区別がなされ、適正でないと判断される事業からの収益に対しては通常の法人税が課税される。また、イタリアでは租税上の取り扱いの決定は税務当局が行う。

次に、寄付税制についてみることにしよう。米国では、個人の寄付については調整総所得の30%ないし50%が所得控除される。また法人については課税所得の10%まで損金算入できる。英国では、慈善団体に対して寄付者が3年間の

最小寄贈を誓約した場合には、個人では寄付時に基本所得税率25%で控除され、受贈団体には差額が還付される。また、寄付者の所得税率が基本税率よりも高い場合には慈善団体に差額が還付される。法人の寄付の場合は、全額が損金算入される。

イタリアでは、企業の寄付では、科学研究を行っている非営利団体に対する寄付については課税所得の2%まで認められる。また個人については、カソリック教会や第3世界の援助等に対して同様の控除が認められる。ベルギーでは、寄付の所得控除は非営利団体の一部のみに限られている。最低年25ドル、最高は純課税利潤の5%（25万ドル相当）である。また、オーストリアでは、寄付の税額控除は科学研究など非営利団体の少数部分に限られている。スペインでは、個人の寄付については非常に限られている。スパニッシュ・ヒストリカル・ソサイアティのみに適用され、控除は寄付の20%から課税所得の30%までとなっている。企業の寄付については、純利益の10%までである。

5 非営利団体に対する租税政策

5.1 非営利団体に対する租税政策

これまでみてきたように、非営利団体の租税上の取り扱いに関してはコンセンサスが得られていないといえよう。この最も基本的な要因は、非営利団体のモデル設定が、非営利団体の行動、市場構造、参入決定、租税帰着、資本制約などに関して論者ごとにまちまちであり、実証分析でもまちまちな結果が得られていることにある。

ただし、これまでの考察に基づいて、一般的な指針としては以下のことがいえよう。第1に、非営利団体がチャリティのように明らかに社会的便益を与える活動を行う場合には補助金や租税の免除措置を与えるのが望ましく、他方、非営利団体が一般企業と同様の収益事業を行う場合には租税の免除措置は望ましくないということである。この点に関してHansmann[17]は、宗教団体を除くと、今後の非営利団体の活動は大きく二つの範疇に分かれるとみている。一

つは伝統的なチャリティを主とした団体の範疇であり、他の一つは同業者団体や会員組織を含む範疇である。商業活動を行う非営利団体はこの範疇に入る。また、今後とも商業活動の増加が予想される。このような傾向から判断すると、補助金や租税上の優遇措置を与えるのはチャリティを主とする団体に限定するのが望ましいといえる。

第2に、商業活動の増大に関しては、本来の活動目標と直接関連しない事業の拡大をこれまでよりも厳しく制限する必要があることである。非営利団体のなかには税制上の優遇措置を受けずに活動している団体もある。また、税制上の優遇措置が適用されるのは、団体の主たる活動が公益に寄与するとみなされるからである。

第3に、寄付税制については、所得控除方式を税額控除方式に変更することである。個人所得税において累進税率が適用されている場合には、高所得者ほど所得控除による利益が大きい。これまでは、寄付が社会に寄与するという観点から、寄付へのインセンティブを高める観点から所得控除が採用される国が多かったといえる。しかし、チャリティへの寄付は別として、同業者団体や会員組織といった特定集団内の相互利益を目的としている団体への寄付に対してまで所得控除を認める必要はないであろう。

5.2 公益法人に対する租税政策

日本での改革の方向として考えられるのは以下の諸点であろう。第1に、現行の公益法人制度を包摂する非営利団体制度を構築することである。前述のように、公益法人制度の主な問題は、公益概念の曖昧さ、設立の許可主義、設立許可と租税上の取り扱いが一体となっていること、にある。したがって、まず、公益と関連して、中間法人制度の設立が必要である。中間法人制度については、すでに総務庁が昭和60年9月と平成4年6月に制度創設の勧告を出しているが、まだ実現されていない。また、許可主義に関しては、許可基準を緩やかにする必要がある。またその際、米国のように活動目的や資金調達の方法などに応じ

て種々のタイプの組織として設立できるようにすべきであろう。設立の基準が緩められれば、ボランティア団体等の財政基盤や組織が脆弱ではあるが公益に寄与する団体に非営利法人となる道が開ける。ただし、設立後については、活動の継続性などのチェックは当然必要である。次に、公益法人の設立と租税の取り扱いとが一体となっている現行の制度を改め、設立許可と税制上の取り扱いとを分離する必要がある。さらに、公益と関連して、行政補完型公益法人の活動を点検し、それらのサービスが行政サービスとして望ましいのか民間サービスとして望ましいのかを再確認する必要がある。

第2に、公益法人の収益事業と一般企業の事業との取り扱いに対する中立性の観点から、収益事業に対して原則課税とすることである。また、金融資産からの収益についても同様に原則課税とすべきである。¹⁴⁾ これによって、公益法人が一般企業と税制の面で有利な競争を行うという、いわゆる不正競争(unfair competition)の問題は解消されることになる。¹⁵⁾ また、少なくとも、収益事業からの収入が全収入の50%以下にとどまるように規制される必要がある。原則課税との関連では、公益法人に対して政策上から特別な取り扱いが必要ならば、税制を利用した隠れた補助金よりも明示的な補助金を用いる方が望ましい。

第3に、寄付税制については、所得控除方式を税額控除方式に改めることである。これは、前述した理由による。

第4に、税制上の取り扱いに含まれる不公平を是正するため、税務当局への収支計算書の報告を義務づけることである。さらに活動や運営面において行政当局の監督と指導の強化が必要である。これらの点は、米国などでは実態としてそうっており、規制の強化とは必ずしもいえない。同時に、非営利団体が社会的な評価を維持ないし高めるため、あるいは政府からの過度の介入を避けるためには、自己規制を強化することが望まれる。

第1点目の改革については、昨年のNPO法案にみられるように、大きな制度改革の必要性に関しては合意が得られても具体化に関しては種々の観点や意

見があり、困難が伴うであろう。しかし、第2点目以降の改革は実行可能であろう。政府税制調査会は現在、これらの点で改革を進めようとしており高く評価できる。

おわりに

本稿では、非営利団体に対する租税政策のあり方を収益事業を中心に検討した。日本の公益法人に対する租税政策についてはある程度明確な指針を示したが、非営利団体一般に対する租税政策については具体的な指針を示していない。これは、非営利団体一般の租税上の取り扱いに関してはコンセンサスを得ることが困難なためである。この最も基本的な要因は、非営利団体の分析において、それらの行動、生産物、市場構造、参入決定、租税帰着、資本制約などに関する想定が論者ごとにまちまちであり、実証分析においてもまちまちな結果が得られていることによる。したがって、今後は、非営利団体が実際に活動している環境や具体的な行動と整合性のあるモデルが構築され、そのような理論モデルに基づいて実証分析を行う必要がある。

租税政策を含む公共政策の一般的な指針としていえることは、一方で非営利団体の特長を生かし、他方で欠点を改善することによって、できるだけ公益活動が促進されるように政策手段をとることが望ましいということである。

注)

- 1) 非営利団体の名称については、Salamon[29]、Weisbrod[36]を、日本の公益法人については、公益法人協会[44]を参照されたい。
- 2) Salamon and Anheier[31]では、非営利団体の範囲を、「正式に組織されていること」、「民間であること」、「利益分配をしないこと」、「自己統治の能力があること」、「自発的であること」、「非宗教的であること」、「非政治的であること」に限定している。宗派団体などの宗教的組織や、政党や特定候補の支援組織といった政治的組織は分析から除外されているが、これは国際比較を実行し易くするためである。本稿では、非営利団体の範囲自体の分析や国際比較分析を目的とはしていないので、非営利団体の標準的定義とみ

なされるSalamonの定義に従っている。詳細については、Salamon and Anheier[31], 古田[47]を参照されたい。

なお、James[21]が指摘するように、非営利団体はある意味で商業活動を行う企業と政府との混種である。営利組織との相異（政府との類似）点は、利潤の分配をすべき所有者がいないこと、資源は内部で使用されることである。また、政府との相異（営利組織との類似）点は、自発的なベースで資金を獲得しなければならないことである。

- 3) Chillemi and Gui[13]は、異なる観点からであるが、モデル分析によってHansmannの議論を裏付けている。
- 4) Ben-Ner and Hoomissen[6]は、供給側面を含めBen-Ner[4]の理論をより発展させている。
- 5) Salamonは、ボランティア組織の失敗の要因として、①フィランソロピーの不十分性(insufficiency), ②フィランソロピーの個別主義(particularism), ③フィランソロピーの父権主義(paternalism), ④フィランソロピーのアマチュア主義(amateurism)をあげている。ここで、フィランソロピーの不十分性は、フリーライダー行動が生じやすいこと、自発的供給に依存することから、非営利団体の供給するサービスが過小になり易いということである。フィランソロピーの個別主義は、非営利団体が宗教、人種、共通利害などの要因を背景に形成されることが多く、サービス提供が社会の特定部分集団のみを対象として行われ易いということである。またこの場合、サービス供給の調整がないと重複供給も生じうる。フィランソロピーの父権主義は、非営利団体の意思決定者がサービスの種類とその受給者を決定するということである。したがって、サービス供給者の判断がサービス受給者の選好を反映する保証はないということである。この背景には、非営利団体への主たる資金提供者が比較的富裕な所得層ということもある。フィランソロピーのアマチュア主義は、いわば専門的能力をもたない集団が社会問題の解決に当たることから、適切な解決策をとれないということである
- 6) 内部補助に関しては、James[21], James and Rose-Ackerman[22]を参照されたい。
- 7) Salamon[30]では、非営利団体は「募金機関」(funding agencies)(資金供給の仲介機関とも呼ばれる), 「会員奉仕組織」(member-serving organization), 「公益サービス組織」(public-benefit service organization), 「宗教組織」(religious organization)の四つのクラスに類型化されている。
- 8) 法人税法施行令第5条第1項。法人税法上ではこのように、一般企業が行っている事業との競合関係が強いと判断される事業を収益事業として特掲する方式をとっている。昭和33年から10回以上の改定が行われ収益事業のの範囲が拡大されてきているが、この方式では一般企業との競合関係が強い全ての収益事業を包含することは困難である。例えば、英会話教室、エアロビクス教室などは収益事業に含まれない。これらの点に関しては、渡辺[53]を参照されたい。
- 9) 調査は、1989年と1990年に中央省庁所管5,117団体、都道府県所管15,017団体に対してアンケート調査によって実施され、その後2,209団体に対して聞き取り調査を含む補完調査もなされている。

- 10) 内閣総理大臣官房管理室監修[46]によれば、最近においても、主務官庁が中間法人とみられる団体を公益法人として許可していることが指摘されている。これによっても、主務官庁の許可基準の曖昧さが指摘される。
- 11) いわゆる任意団体の問題がこれである。これと関連する公益法人の制度上の問題点については、跡田[42]、今田[43]、山内[51]を参照されたい。内閣総理大臣官房管理室監修[46]によれば、平成2年10月1現在で、調査対象14,823法人のうち4,367法人は中間法人とみられるものであり、その割合は約30%となっている。
- 12) 詳細については、渡辺[53]を参照されたい。
- 13) 諸外国の非営利団体に対する租税措置については、Blazek[5]、Weisbrod[37]、今田[43]、山内[51]、吉岡[52]を参照されたい。
- 14) 国税庁によれば、税務調査した公益法人の約73%に申告漏れがあった(1996年11月15日付日本経済新聞)。
- 15) 不正競争に関しては、James and Rose-Ackerman [22]、Rose-Ackerman[27]、Steinberg[34]を参照されたい。

(付記)

この論文は、1996年11月に名古屋で開催された生活経済学会中部支部大会において報告した論文を改訂したものである。報告に関しては、名古屋大学の千田純一教授、竹内信仁教授、名古屋市立大学の根津永二教授をはじめ多くの参加者から有益なコメントをいただいた。記して感謝申し上げたい。

参考文献

- [1] Anheier, H.K. and W. Seibel (eds.), *The Third Sector: Comparative Studies of Nonprofit Organizations*, de Gruyter, 1990.
- [2] Ben-Ner, A., "Nonprofit Organizations: Why Do They Exist in Market Economies?", in Rose-Ackerman (ed.) [28], 95-113.
- [3] Ben-Ner, A. and B. Gui (eds.), *The Nonprofit Sector in the Mixed Economy*, University of Michigan Press, 1993.
- [4] Ben-Ner, A. and Van Hoomissen, "Nonprofit Organization in the Mixed Economy: A Demand and Supply Analysis," in A. Ben-Ner and B. Gui (eds.) [3], 27-58.
- [5] Blazek, J., *Tax and Financial Planning for Tax-Exempt Organizations*, John Wiley & Sons, 1990. 朝倉治雄・奥村眞吾訳『アメリカにおける非課税法人の設立手続と税務』ダイヤモンド社, 1992年.
- [6] Chang, C.F. and H.P. Tuckman, "The Goods Produced by Nonprofit Organizations," *Public Finance Quarterly*, 24(1996), 25-43.
- [7] Chillemi, O. and B. Gui, "Uninformed Customers and Nonprofit Organizations:

- Modelling 'Contract Failure' Theory," *Economic Letters*,35(1991),5-8.
- [8] Easley,D. and M.O'Hara,"Optimal Nonprofit Firms," in S.Rose-Ackerman (ed.),[28],85-93.
- [9] Eckel,C.C. and R.Steinberg,"Competition,Performance,and Public Policy toward Nonprofits," in D.C.Hammack and D.R.Young(eds.)[13], 57-81.
- [10] Frank,R.G. and D.S.Salkever,"Nonprofit Organization in the Health Sector," *Journal of Economic Perspectives*,8(4)(1994),129-144.
- [11] Goodspeed,T.J. and D.A.Kenyon,"The Nonprofit Sector's Capital Constraint: Does It Provide a Rationale for the Tax Exemption Granted to Nonprofit Firms?," *Public Finance Quarterly*,21(1993),415-433.
- [12] Gui,B., "The Economic Rationale for the 'Third Sector':Nonprofit and Other Noncapitalist Organizations," in A.Ben-Ner and B.Gui[3],60-80.
- [13] Hammack,D.C. and D.R.Young(eds.),*Nonprofit Organizations in a Market Economy:Understanding New Roles,Issues,and Trends*,Jossey-Bass,1993.
- [14] Hansmann,H.B."The Role of Nonprofit Enterprise," *Yale Law Journal*,89 (1980),835-898.(Reprinted in S.Rose-Ackerman(ed.)[28],57-84.
- [15] Hansmann,H.B."The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation," *Yale Law Journal*,91(1981),54-100.(Reprinted in S.Rose-Ackerman(ed.)[28],367-393.)
- [16] Hansmann,H.B."The Effect of Tax Exemption and Other Factors on the Market Share of Nonprofit versus For-Profit Firms," *National Tax Journal*, 40(1987),71-82.
- [17] Hansmann,H.B."The Two Nonprofit Sectors:Fee for Services versus Donative Organizations," in V.A.Hodgkinson and others[18],91-102.
- [18] Hodgkinson,V.A. and others,*The Future of the Nonprofit Sectors:Challenges, Changes,and Policy Considerations*,Jossey-Bass,1989.
- [19] Holtmann,A.G., "A Theory of Non-Profit Firms", *Economica*,50(1988),439-449.
- [20] Holtmann,A.G. and S.G.Ullmann,"Transaction Costs,Uncertainty and Not-For-Profit Organizations:The Case of Nursing Homes," in A.Ben-Ner and B.Gui(eds.)[3],149-159.
- [21] James,E., "How Nonprofits Grow:A Model," *Journal of Policy Analysis and Management*,2(1983),350-365,reprinted in S.Rose-Ackerman(ed.)[28],185-195.
- [22] James,E. and S.Rose-Ackerman,*The Nonprofit Enterprise in Mixed Economy*, Hawood Academic Publishers,1986.田中敬文訳『非営利団体の経済分析』多賀出版, 1995.
- [23] Knapp,M. and others,"Public Money,Voluntary Action:Whose Welfare?", in H.K.Anheier and W.Seibel(eds.)[1],183-218.
- [24] Krashinsky,M., "Transaction Costs and a Theory of the Nonprofit

- Organization," in Rose-Ackerman(ed.)[28],114-132.
- [25] McCarthy,H.D. and others,*The Nonprofit Sector in the Global Community: Voices from Many Nations*,Jossey-Bass,1992.
- [26] Preston,A.E., "The Nonprofit Firm:A Potential Solution to Inherent Market Failures," *Economic Inquiry*,26(1988),493-506.
- [27] Rose-Ackerman,S., "Unfair Competition and Corporate Income Taxation," *Stanford Law Review*,34(1982),1017-1039.(Reprinted in S.Rose-Ackerman(ed.)[28], 395-414.)
- [28] Rose-Ackerman,S.(ed.),*The Economics of Nonprofit Institutions*,Oxford University Press,1986.
- [29] Salamon,L.M.,*America's Nonprofit Sector:A Primer*,Foundation Center,1992.
入山 映訳『米国の「非営利セクター」入門』,ダイヤモンド社,1994年.
- [30] Salamon,L.M.,*Partners in Public Service:Government-Nonprofit Relations in the Modern Welfare State*,Johns Hopkins University Press,1995.
- [31] Salamon,L.M. and H.K.Anheier,*The Emerging Nonprofit Sector:An Overview*, Manchester University Press,1996.
- [32] Schiff,J. and B.Weisbrod,"Competition between For-Profit and Nonprofit Organizations in Commercial Markets," in A.Ben-Ner and B.Gui(eds.) [3], 127-148.
- [33] Steinberg,R., "The Revealed Objective Function of Nonprofit Firms," *Rand Journal of Economics*,17(1987),508-526.
- [34] Steinberg,R., " 'Unfair' Competition by Nonprofits and Tax Policy," *National Tax Journal*,44(1991),351-364.
- [35] Weisbrod,B.A., "Toward a Theory of the Voluntary Nonprofit Sector in a Three-Sector Economy," in E.S.Phelps(ed.),*Altruism,Morality and Economic Theory*,Russell Sage Foundation,1975,171-195.(Reprinted in S.Rose-Ackerman (ed.)[28],21-44.)
- [36] Weisbrod,B.A.,*The Nonprofit Economy*,Harvard University Press,1988.
- [37] Weisbrod,B.A., "Tax Policy toward Nonprofit Organizations:A Ten Country Survey," in H.D.McCarthy and others[25],29-50.
- [38] Weisbrod,B.A. and M.Schlesinger, "Public,Private,Nonprofit Ownership and the Response to Asymmetric Information:The Case of Nursing Homes," in S.Rose-Ackerman(ed.)[28],133-151.
- [39] West,E.G., "Nonprofit Organizations:Revised Theory and New Evidence," *Public Choice*,63(1989),165-174.
- [40] Young,D.R., "Beyond Tax Exemption:A Focus on Organizational Performance versus Legal Status," in V.A.Hodgkinson and others[18],pp.183-199.
- [41] Zimmerman,D., "Nonprofit Organizations,Social Benefits,and Tax Policy,"

National Tax Journal,44(1991),341-349.

- [42] 跡田直澄「非営利セクターの活動と制度」本間正明編著[60],29-55.
- [43] 今田 忠「非営利セクター確立のための制度改革」本間正明編著[60],107-123.
- [44] 公益法人協会編『日本の民間公益活動』公益法人協会,1982年.
- [45] 笹川平和財団編『日本の公益法人』笹川平和財団,1992年.
- [46] 内閣総理大臣官房管理室監修『公益法人の設立・運営・監督の手引』公益法人協会,1994年.
- [47] 古田俊吉『非営利企業の役割と課題』北陸郵政局,1996年10月.
- [48] 本間正明編著『フィランソロピーの社会経済学』東洋経済新報社,1993年.
- [49] 本間正明「フィランソロピーと寄付金税制」貝塚啓明・金本良嗣編『日本の財政システム』東京大学出版会,1994年,137-157頁.
- [50] 森泉 章『公益法人の現状と理論』勁草書房,1982年.
- [51] 山内直人「フィランソロピーと税制」本間正明編著[60],77-106.
- [52] 吉岡伸彦「NPOにかかわる制度について」経済企画庁『ESP』9,1995,74-78.
- [53] 渡辺淑夫『公益法人課税の理論と実務 四訂版』財経詳報社,1990年.